

**DECIZIA nr. 240 din 18.06.2020** privind soluționarea  
contestației formulată de **ABC SRL**, cu sediul în  
....., Sector X, București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_.....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2020, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2020 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBSX\_REG\_.....2020 și în original la DGRFP București sub nr. MBR\_REG\_020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX ZZZ/2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX TTT/2020 și comunicată sub semnătură în data de 17.03.2020, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **V lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.10.2018-28.02.2019 în vederea soluționării DNOR-urilor aferente perioadei prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de S1 lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX TTT/2020, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX ZZZ/2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă.

Diferența suplimentară a TVA a rezultat din neacceptarea la deducere a TVA din facturile emise de AF1 SRL, GF2 SRL și EF3 SRL pentru achiziții de materiale de construcții, închirieri de utilaje și prestări de servicii în construcții, pentru care societatea nu a făcut dovada că bunurile au fost livrate și serviciile prestate în folosul operațiunilor taxabile.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de V lei, arătând următoarele:

Decizia ÎCCJ nr. 5/2007 nu poate fi reținută în contextul actual deoarece a interpretat forma Codului fiscal în vigoare înainte de aderarea României la UE, iar într-o speță recentă ÎCCJ a confirmat faptul că un recurs în interesul legii soluționat în asemenea circumstanțe nu poate fi opus dreptului european.

Societatea susține că deține facturi care au stat la baza decontării serviciilor și care reprezintă documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere, acestea fiind întocmite în conformitate cu prevederile art. 281 alin. (7) din Codul fiscal. Facturile sunt însoțite de devize de lucrări întocmite în baza Ordinului MLPTL nr. 1568/2002, iar în modelul prezentat în acest ordin nu se regăsește niciunde obligativitatea sau recomandarea de a menționa numele și prenumele persoanei care a efectuat lucrarea ori de a prezenta statele de plată ale muncitorilor care au executat lucrările. Cum nu există alte contracte pentru genul de lucrări executate de AF1 SRL, iar acestea lucrări pot fi constatate faptic, prin simpla verificare la fața locului, este evident că aceste lucrări au fost efectuate de societatea care le-a facturat.

Referitor la argumentul organelor de control cu privire la faptul că nu se poate stabili cine a executat lucrările deoarece muncitorii au fost în concediu de odihnă sau fără plată, societatea susține că în situațiile de plată pentru luna decembrie ale AF1 SRL au fost cuprinse și lucrări executate în luna noiembrie de 17 muncitori, dar care nu au putut fi recepționate decât după remedierea deficiențelor.

În cazul materialelor achiziționate de la GF2 SRL societatea precizează că această societate deține un teren învecinat terenului său, unde erau depozitate materiale pentru construcția de locuințe și deoarece nu a obținut autorizație de construire a vândut materialele respective, fiind hilară afirmația inspectorilor fiscali în privința neprezentării documentelor care să ateste transportul acestor materiale.

Societatea nu deține utilaje, iar din cuprinsul documentelor justificative prezentate echipei de control a rezultat faptul că acestea au fost puse la dispoziție de EF3 SRL, iar toate lucrările efectuate de această societate în baza contractului de lucrări au fost efectiv executate, societatea deținând și punând la dispoziție toate documentele și îndeplinind condițiile de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere.

Societatea precizează că aceleași documente au fost prezentate și cu privire la ceilalți parteneri ai societății, dar numai cu privire la aceste trei societăți cu care are relații de afiliere organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA și că lucrările au fost executate pentru imobilul construit în Bd. M, vândut în proporție de 90% și care n-ar fi putut fi finalizat fără aceste lucrări.

În susținerea contestației societatea nu a prezentat documente suplimentare, învederând că le va pune la dispoziție la solicitare.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din facturile primite de la diverși furnizori/prestatori pentru achiziții de materiale de construcții și prestări de servicii în funcție de documentele puse la*

*dispoziție și de constatăriile organelor de inspecție fiscală cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere.*

**În fapt**, societatea ABC SRL desfășoară activități de dezvoltare (promovare) imobiliară, iar începând cu data de 01.08.2018 se află în faza de investiții a unui proiect imobiliar situat în Bd. M, ..., Sector X, București.

Organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de informații și documente furnizorilor și prestatorilor societății, iar în urma răspunsurilor primite au concluzionat în sensul deductibilității TVA pentru lucrările executate și facturate de O1 SRL, O2 SRL, O3 SRL, O4 SRL, O5 SRL, precum și de la alți furnizori și prestatori.

Nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de V lei din facturile pentru prestări de servicii în construcții și achiziții de bunuri de la partenerii afiliați, și anume:

- P1 lei TVA din facturile nr. 97/04.12.2018, nr. 103/18.01.2019, nr. 104/01.02.2019, nr. 106/13.02.2019 și nr. 108/19.02.2019, emise de AF1 SRL în baza contractului nr. C1/18.10.2018 pentru execuția de tencuieli mecanizate, amorsă, glet grosier și de finisaj, neadmisă la deducere deoarece din pontaje și din statele de plată prezentate a reieșit că angajații acestei societăți au fost absenți nemotivat sau în concediu de odihnă, nerezultând astfel capacitatea AF1 SRL de a presta serviciile facturate. Întrucât nu există documente justificative, nu sunt nominalizate numele și prenumele persoanelor care au executat lucrările, calificarea fiecărei persoane, numărul de ore prestate de fiecare persoană, cantitățile executate, iar din verificarea declarațiilor D394 nici furnizorii acesteia nu pot susține legalitatea tranzacțiilor efectuate, organele de control nu au acceptat la deducere TVA din facturile emise de AF1 SRL;

- P2 lei TVA din facturile nr. 405/03.12.2018 și nr. 431/28.12.2018 emise de GF2 SRL pentru materiale de construcții, neadmisă la deducere deoarece nu au fost prezentate documente justificative de transport, avize de însoțire a mărfii cu locul de încărcare/descărcare și certificate de calitate;

- P3 lei TVA din facturile nr. 1138/30.10.2018, nr. 1139/31.10.2018, nr. 1144/31.10.2018, nr. 1185/29.11.2018, nr. 1186/29.11.2018, nr. 1188/29.11.2018, nr. 1222/14.12.2018, nr. 1223/14.12.2018, nr. 1246/31.12.2018, nr. 1247/31.12.2018, nr. 1274/30.01.2019, nr. 1275/30.01.2019, nr. 1287/01.02.2019 și nr. 1288/01.02.2019 emise de EF3 SRL, neadmisă la deducere deoarece facturile de lucrări efectuate cu manitou nu sunt însoțite de documente justificative, facturile de închirieri de utilaje nu sunt însoțite de documente justificative, iar din statele de salarii nu rezultă persoanele care au efectuat lucrările, nu au fost prezentate documente justificative relevante care să susțină realizarea achizițiilor de materiale și nu se poate stabili dacă serviciile facturate au fost efectiv prestate de personalul angajat al acestei societăți.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a respectat prevederile art. 266 alin. (1), art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (4) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, documentele prezentate nedovedind legalitatea tranzacțiilor și realizarea prestațiilor în folosul operațiunilor taxabile, având în vedere și Decizia ÎCCJ nr. 5/2007 potrivit căreia nu poate fi dedusă TVA în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că deține toate documentele justificative prevăzute de legislația fiscală aplicabilă, că devizele nu trebuie să conțină informațiile referitoare la salarii care au prestat lucrările, așa cum reclamă organele de control, că materialele achiziționate nu au fost transportate, fiind depozitate pe lotul de teren învecinat și că toate lucrările au fost efectiv executate și în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept**, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

"Art. 281. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

"Art. 299. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească** următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) **denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 321. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

"67. (1) *Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor*

*efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

*(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.*

În materie deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a **condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere și pentru servicii, nu numai pentru bunuri, se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o**

**ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii de genul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și **data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii** conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), **obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului**, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratione temporis operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că **persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile** pentru a beneficia de acest drept, iar **autoritatea fiscală poate solicita** chiar persoanei impozabile **dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (pct. 46 din hotărâre).

Prin urmare, **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor ori a achiziției bunurilor pentru care persoana impozabilă și-a dedus TVA nu este o ”favoare” făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie de TVA.**

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

### **3.1. Cu privire la achizițiile de la AF1 SRL (TVA P1 lei):**

Societatea ABC SRL a încheiat cu AF1 SRL în calitate de executant contractul de execuție de lucrări de construcție nr. C1/18.10.2018 prin care executantul s-a obligat să execute lucrări la un preț convenit pentru manoperă de

30 lei/mp + TVA pentru tencuieli mecanizate și 22 lei/mp + TVA pentru amorsă, glet grosier și glet de finisaj. Plata serviciilor se face după verificare și semnare situație de lucrări și după semnarea proceselor-verbale de finalizare pe etape de lucrări, iar factura nu va fi întocmită decât după primirea confirmării situației de lucrări din partea beneficiarului. În cazul în care procesul-verbal de recepție se încheie cu obiecțiuni, plata se face doar după remedierea viciilor/deficiențelor consemnate.

Executantul se obligă să notifice beneficiarului data începerii efective a lucrărilor, să execute și să finalizeze lucrările conform graficului de lucrări atașat contractului, să nu cesioneze drepturile și obligațiile ce derivă din contract unor terțe persoane fără acordul scris al beneficiarului și să plătească penalizări în cazul depășirii termenului de finalizare stabilit prin graficul de lucrări.

Societatea și-a dedus TVA în sumă de P1 lei din următoarele facturi emise de AF1 SRL:

- factura nr. 97/04.12.2018 pentru 4.150 mp tencuială mecanizată la prețul unitar de 30,00 lei/mp, în valoare de H1 lei plus TVA P11 lei;
- factura nr. 103/18.01.2019 pentru 4.150 mp tencuială mecanizată la prețul unitar de 30,00 lei/mp, în valoare de H1 lei plus TVA P11 lei;
- factura nr. 104/01.02.2019 pentru 7.000 mp tencuială mecanizată la prețul unitar de 30,00 lei/mp, în valoare de H2 lei plus TVA P12 lei;
- factura nr. 106/13.02.2019 pentru 6.500 mp tencuială mecanizată la prețul unitar de 30,00 lei/mp, în valoare de H3 lei plus TVA P13 lei;
- factura nr. 108/19.02.2019 pentru 7.000 mp tencuială mecanizată la prețul unitar de 30,00 lei/mp, în valoare de H4 lei plus TVA P14 lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa din facturile emise de AF1 SRL deoarece din pontaje și statele de plată, precum și din verificarea informațiilor referitoare la furnizori nu a rezultat capacitatea societății executante de a presta serviciile facturate, în timp ce societatea contestatoare ABC SRL susține că documentele prezentate sunt suficiente pentru a dovedi prestarea serviciilor.

Din analiza documentelor existente, a celor consemnate de organele de inspecție fiscală și a susținerilor societății contestatoare se constată că nu există nicio dovadă privind data începerii efective a lucrărilor, deși executantul era obligat să transmită o notificare în acest sens societății contestatoare beneficiare și niciun grafic de execuție a lucrărilor, document ce ar fi trebuit întocmit de executant și predat societății beneficiare conform contractului.

Deși societatea justifică că în situația de plată pentru luna decembrie 2018 au fost trecute și facturate (cu factura nr. 97/04.12.2018) lucrări executate în luna noiembrie, unde un număr de 17 muncitori ai AF1 SRL au executat lucrările, dar acestea au fost acceptate la plată și facturate după remedierea deficiențelor, în susținerea contestației *nu au fost prezentate procese-verbale de recepție a lucrărilor, în care să se consemneze lucrările efectiv executate și deficiențele constatate*, așa cum se prevede și în contractul nr. C1/18.10.2018, documente de natură să susțină argumentele societății de la pg. 4 din contestația formulată.

Contrar susținerilor societății în sensul că pentru deducerea TVA este suficientă deținerea facturii, așa cum reiese din jurisprudența anterior amintită, persoana impozabilă trebuie să dețină și *documentația aferentă din care să reiasă*

*prestarea efectivă a serviciilor la valoarea facturată, în condițiile în care prețul contractului este stabilit unitar doar pentru manoperă/mp de tencuială mecanizată, astfel că baza de impozitare și, implicit, TVA aferentă se stabilesc în funcție de volumul serviciilor prestate efectiv.*

În acest sens se reține faptul că fiecare din cele 5 facturi emise de AF1 SRL sunt însoțite de câte o situație de lucrări/o pagină, care conține următoarele informații: data (care coincide în toate cazurile cu data facturii), adresa (str. Bd. M, nr. 61D) și un tabel cu nr. crt. 1, denumire (tencuială mecanizată), UM (mp), cantități real executate (cele menționate și în factură), prețul unitar (30 lei) și valoarea. **Din niciuna dintre aceste situații de lucrări nu rezultă când anume au fost executate lucrările, pentru a se putea aprecia dacă facturile emise privesc lucrări deja executate ori lucrări facturate în avans și nici cum au fost măsurate cantitățile real executate prin raportare la locul executării lor** – la care anume etaj/etaje din blocul în construcție, în câte încăperi/incinte, suprafața desfășurată a pereților incintei, însumarea suprafețelor tencuite recepționate, calitatea corespunzătoare sau necorespunzătoare a lucrărilor recepționate etc., adică **acele elemente de natură să demonstreze și unui observator neavizat că lucrările facturate corespund unor cantități real executate din moment ce au fost măsurate la fața locului.**

Dimpotrivă, **caracterul formal al situațiilor de lucrări și faptul că ele nu au fost întocmite în raport cu serviciile efectiv prestate**, așa cum susține contestatoarea, reiese și din aceea că în data de 01.02.2019 societatea executantă AF1 SRL a facturat 7.000 mp de tencuială mecanizată ca real executată (factura nr. 104/01.02.2019) în raport de data de 18.01.2019, când a facturat 4.150 mp tencuială mecanizată ca real executată (factura nr. 103/18.01.2019), rezultând că în perioada 18.01.2019-01.02.2019 *societatea prestatoare ar fi executat efectiv 7.000 mp de tencuială mecanizată, deși în luna ianuarie 2019, conform fișelor de pontaj și statelor de salarii prezentate, niciunul dintre cei 10 muncitori în construcții nu a lucrat, fiind fie în concediu de odihnă sau absenți*, singurii prezenți la serviciu fiind directorul economic (24 ore lucrate) și responsabilul de șantier (120 ore lucrate).

Deși, într-adevăr, nu există o obligație legală expresă care să prevadă anexarea pontajelor ori a statelor de plată la situațiile/devizele de lucrări, așa cum susține și contestatoarea, *organul de soluționare a contestației nu poate să ignore constatările organelor de inspecție fiscală privind lipsa capacității AF1 SRL de a presta serviciile facturate*, în condițiile în care angajații acestei societăți au fost absenți nemotivat sau în concediu de odihnă, cel puțin în perioada decembrie 2018-ianuarie 2019, așa cum reiese cu puterea evidenței din documentele existente la dosar, iar din verificarea bazei de date D394 nu a rezultat că societatea executantă ar fi realizat lucrările prin subcontractare, cu acceptul scris al beneficiarului, așa cum era stipulat în contract. Totodată, contestatoarea ignoră faptul că societatea executantă era *parte afiliată*, după cum recunoaște explicit în contestație, astfel că *avea la îndemână mijloacele manageriale care-i permiteau să cunoască lipsa capacității AF1 SRL de a presta serviciile, așa cum au fost ele consemnate în situațiile de lucrări facturate.*

În conformitate cu prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza**



**contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.* În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Prin urmare, în condițiile în care societatea contestatoare afirmă o anume realitate, aceea că serviciile au fost prestate în mod efectiv, tot ea trebuie să o dovedească cu documente și probe, inclusiv unele noi, care n-au putut fi prezentate în timpul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației fiind ținut în analiza cauzei de limitele stabilite de art. 276 din Codul de procedură fiscală.

În acest sens, prin raportare la specificul cauzei, se reține că societatea contestatoare **nu a prezentat în susținere nici bonuri de consum și documente de predare-primire a materialelor** puse la dispoziția societății executante în vederea executării lucrărilor de tencuială mecanizată ori alte documente din care să reiasă consumul materialelor necesare executării acestor lucrări, **în condițiile în care prețul unitar și valorile facturate conțin doar manoperă**, după cum reiese foarte clar din conținutul contractului și din fișa de calcul a prețului unitar de 30,00 lei/mp + TVA pentru tencuiala mecanizată. Or, executarea tencuielilor mecanizate era imposibil de realizat în lipsa materialelor necesare având în vedere natura lucrărilor respective, iar lipsa dovezilor privind materialele consumate reprezintă un element obiectiv în analiza efectivității executării lucrărilor.

Referitor la susținerea societății în sensul acceptării la deducere a TVA facturată de alte societăți, deși au fost prezentate aceleași documente, se reține că organele de inspecție fiscală au transmis solicitări de informații și documente mai multor furnizori și prestatori ai societății, iar în urma răspunsurilor primite au concluzionat în sensul deductibilității TVA pentru lucrările executate și facturate de O1 SRL, O2 SRL, O3 SRL, O4 SRL, O5 SRL, precum și de la alți furnizori și prestatori. Societatea nu a demonstrat însă că prevederile contractuale, situațiile de lucrări, rapoartele de activitate, pontajele și celelalte documente prezentate în relația cu acești furnizori sau prestatori, la care s-a acceptat deductibilitatea taxei, relevă în mod similar efectivitatea achizițiilor de bunuri și servicii ca în cazul celor pentru care nu s-a acceptat deductibilitatea taxei, de natură să indice reaua-credință a organelor de inspecție fiscală invocată prin contestația formulată.

În concluzie, se constată că societatea contestatoare ABC SRL nu a demonstrat că TVA din cele 5 facturi emise de AF1 SRL corespund unor lucrări de construcții constând în manoperă tencuieli mecanizate efectiv realizate, în condițiile în care situațiile de lucrări întocmite au un caracter pur formal, neconținând acele informații din care să reiasă că lucrările efectiv executate au fost stabilite prin măsurarea efectivă a suprafețelor tencuite într-o anumită perioadă de timp corespunzător cantităților de materiale consumate în mod necesar pentru executarea tencuielilor, motiv pentru care contestația societății în ceea ce privește deductibilitatea TVA în sumă de **P1 lei** urmează a fi respinsă ca **nedovedită cu documente care să justifice executarea efectivă a lucrărilor în**

**volumul menționat în facturi, ca o condiție de fond esențială pentru existența dreptului de deducere a TVA.**

### **3.2. Cu privire la achizițiile de la GF2 SRL (TVA P2 lei):**

Societatea ABC SRL a încheiat cu societatea afiliată GF2 SRL contractul de vânzare-cumpărare nr. C2/21.09.2018 pentru vânzarea-cumpărarea de materiale de construcții, la prețurile și cantitățile convenite prin contract.

Au fost emise două facturi pentru materialele de construcții achiziționate în baza acestui contract, respectiv factura nr. 405/03.12.2018 pentru ... tone bare de oțel de diverse dimensiuni în valoare de H4 lei plus TVA în sumă de P21 lei și factura nr. 431/28.12.2018 pentru .... tone bare de oțel de diverse dimensiuni în valoare de H5 lei plus TVA în sumă de P22 lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat TVA la deducere pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative de transport, avize de însoțire a mărfii cu locul de încărcare/descărcare și certificate de calitate, în timp ce societatea contestatoare ABC SRL susține că materialele nu au fost transportate deoarece erau deja depozitate pe lotul de teren aparținând furnizorului GF2 SRL, învecinat cu lotul său de teren unde construia blocul de locuințe și că achiziția s-a realizat urmare faptului că furnizorul nu a reușit să obțină autorizație de construire pe lotul de teren care-i aparține.

Cu adresa nr. XXX/2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere față de susținerea contestatoarei referitoare la depozitarea materialelor achiziționate de la GF2 SRL pe lotul de teren învecinat, fără transport, precum și informații detaliate și concrete cu privire la modalitatea de evidențiere în contabilitate a materialelor achiziționate de societate și la existența altor documente aferente achizițiilor. Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. KKK/2020 au reiterat cele deja consemnate în raportul de inspecție fiscală, susținând că societatea nu a respectat prevederile art. 266 alin. (1) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal prin nereprezentarea documentelor justificative relevante care să susțină realizarea achizițiilor.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspekția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale,**

corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

**e) solicitarea de informații de la terți;**

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) **solicitarea de explicații scrise** de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care *se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ ”Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 7. - (3) Organul fiscal *este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.*

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, **detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de**

**vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.**

Astfel, în speță, se reține că deși societatea susține că *materialele achiziționate nu au fost transportate deoarece se aflau deja depozitate pe lotul de teren învecinat* aflat în proprietatea GF2 SRL, la solicitarea organului de soluționare a contestației **organele de inspecție fiscală nu au adus niciun argument sau vreo dovadă de natură să contrazică susținerea societății**, reiterând aceeași constatare privind lipsa documentelor de transport și lipsa avizelor de însoțire. De asemenea, deși rețin că societatea a prezentat facturile de achiziție a oțelului beton realizate de GF2 SRL de la proprii săi furnizori O6 SRL și O4 SRL împreună cu avizele de însoțire și certificatele de calitate de la acești furnizori, organele de inspecție fiscală *nu explicitează de ce ar fi fost necesare alte certificate de calitate, precum și forța relevantă a acestora* ca documente justificative pentru realizarea achizițiilor de materiale.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au invocat nerespectarea prevederilor art. 266 alin. (1) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, precum și Decizia ÎCCJ nr. 5/2007 pentru justificarea neacceptării la deducere a TVA aferentă acestor achiziții, **fără să precizeze în concret care este incidența prevederilor art. 266 alin. (1) din Codul fiscal** asupra tratamentului fiscal aplicat având în vedere că aceste prevederi de maximă generalitate se referă la semnificația unei multitudini de termeni și expresii în materie de TVA **și care anume informații lipsesc din facturile prezentate în raport de anume dispoziții legale în vigoare ce vizează obligativitatea** informațiilor respective și cum lipsa acestora împiedică probarea realizării achizițiilor materialelor în cauză. De asemenea, deși au fost solicitate în mod specific organelor de inspecție fiscală informații concrete și detaliate cu privire la modalitatea de evidențiere în contabilitate a materialelor achiziționate și la existența altor documente ce privesc recepția și consumul materialelor, inclusiv prin efectuarea unei cercetări la fața locului, organele de inspecție fiscală nu au furnizat nicio informație în acest sens.

Rezultă că din documentele existente la dosarul cauzei *nu reiese cu claritate care este situația de fapt fiscală în legătură cu materialele achiziționate de la GF2 SRL, și anume, dacă facturile prezentate pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA nu conțin anume informații obligatorii care să aibă ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerinței de fond esențiale, aceea ca achizițiile de materiale să fie efective, concrete, în condițiile în care documentele de transport și avizele de însoțire n-au nicio relevanță dacă materialele nu erau transportate*, fiind deja depozitate pe lotul de teren învecinat construcției unde urmau a fi utilizate materialele, așa cum susține *necontrazisă* societatea, iar pentru certificatele de calitate neemise de furnizor, suplimentar certificatelor de calitate deja emise de producătorii materialelor de construcții *nu se poate identifica modul cum acestea pot infirma realizarea propriuzisă a achizițiilor de materiale.*

Față de cele prezentate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală ce trebuie constatată și prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere în temeiul art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată” coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” **se va desființa parțial decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de P2 lei aferentă achizițiilor de materiale de la GF2 SRL**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții, în funcție de prevederile legale incidente, de argumentele societății contestatoare și de cele reținute în prezenta decizie.

### **3.3. Cu privire la achizițiile de la EF3 SRL (TVA P3 lei):**

Societatea contestatoare a încheiat cu societatea afiliată EF3 SRL mai multe contracte de achiziții de bunuri și servicii, în baza cărora și-a dedus TVA în sumă de P3 lei, și anume:

- contractul de prestări de servicii nr. C3/03.09.2018 pentru executarea de lucrări cu încărcătorul rotativ multifuncțional Manitou, pentru o perioadă de 12 luni, pentru un preț lunar de L1 lei plus TVA, plățile urmând a fi făcute la valoarea serviciilor real executate dovedite printr-o situație de lucrări, întocmită astfel încât să asigure o verificare rapidă și sigură a lor, la recepția finală a lucrărilor (art. 4.4 din contract);

- contractul de închiriere de utilaje nr. C4/01.08.2018 prin care s-au închiriat utilaje cu prețuri lunare plus TVA de E1 euro la cursul zilei din data facturării pentru macara, E2 euro pentru buldoexcavator și E3 euro pentru miniîncărcător, obligația locatorului fiind să predea către locatar utilajele închiriate la termenele stipulate, când se vor întocmi procese-verbale de recepție a utilajelor, iar obligația locatarului fiind să folosească bunul închiriat ca un bun proprietar și să-l restituie la sfârșitul contractului în starea în care l-a primit;

- contractul de vânzare-cumpărare nr. C5/15.10.2018 al cărui obiect îl constituie vânzarea-cumpărarea de materiale de construcții în valoare de E1.000 lei, prin anexa la contract stabilindu-se 10 sortimente de bare de oțel de diverse dimensiuni, în cantitățile și prețurile unitare convenite;

- contractul nr. C6/01.08.2018 al cărui obiect îl constituie executarea de lucrări de construcție la blocul de locuințe construit în regie proprie din Bd. M f.n., prețul convenit fiind de l/x euro/mp pentru o suprafață construită de 2E1 mp și o valoare totală de E euro, executantul având obligația să execute lucrările conform graficului de execuție la amplasamentul pus la dispoziție în urma unui proces-verbal de predare-primire front de lucru, iar beneficiarul să pună la dispoziție amplasamentul, căile de acces, racordurile pentru utilități, să suporte consumurile de utilități și să achite facturile emise de către executant în baza situației de lucrări executate de acesta.

ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de P3 lei dintr-un număr de 14 facturi emise de EF3 SRL în perioada verificată, din analiza cărora rezultă următoarele:

**a.** În cazul facturilor nr. 1138/30.10.2018 (TVA .... lei), nr. 1186/29.11.2018 (TVA ..... lei) și nr. 1246/31.12.2018 (TVA .... lei) societatea și-a dedus TVA în sumă de P31 lei conform anexelor la RIF prezentate pentru achiziții de materiale de construcție (bare de oțel de diverse dimensiuni menționate în facturi și/sau documente atașate intitulate “bonuri de consum”) conform contractului nr. C5/15.10.2018. Organele de inspecție fiscală n-au acceptat la deducere taxa aferentă pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative relevante care să susțină realizarea acestor conform art. 266 alin. (1) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la aceste achiziții de materiale, organul de soluționare a contestației reține că **organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio constatare faptică, concretă**, în raport de documentele prezentate de societate, **neprecizând nici care ar fi fost acele documente justificative considerate relevante, nici care sunt acele informații obligatorii prevăzute de legislație** prin raportare la Decizia ÎCCJ nr. 5/2007 invocată, care prin lipsa lor să împiedice probarea cu certitudine realizarea achiziției materialelor respective.

Deși organul de soluționare a contestației a solicitat în mod expres analiza punctuală a situației fiecărei facturi pentru care nu s-a acceptat la deducerea TVA, *în adresa de răspuns organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio analiză a acestor facturi*, ci s-au referit la alte facturi emise în baza contractului nr. C5/15.10.2018, dar pentru situații de lucrări, nu pentru achiziția propriu-zisă de materiale. În cazul facturii nr. 1186/29.11.2018 organele de inspecție fiscală susțin că nu se precizează numele și prenumele persoanelor care au întocmit documentele și nici documentele de proveniență ale BST-ului, fără să identifice în concret dispozițiile legale anume care obligă la menționarea informațiilor reclamate ori la deținerea de documente de proveniență.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației reține considerațiile deja prezentate în cazul achiziției de materiale de la GF2 SRL, urmând a se desființa parțial decizia de impunere și pentru TVA în sumă de **P31 lei** aferentă achiziției de materiale cu facturile nr. 1138/30.10.2018, nr. 1186/29.11.2018 și nr. 1246/31.12.2018 de la EF3 SRL, astfel încât organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții de materiale, cu identificarea concretă a dispozițiilor legale incidente.

**b.** În cazul facturilor nr. 1144//31.10.2018 (TVA ... lei), nr. 1188/29.11.2018 (TVA .... lei) și nr. 1247/31.12.2018 (TVA ... lei) societatea și-a dedus TVA în sumă de P32 lei conform anelor la RIF prezentate pentru lucrări conform contract nr. C5/15.10.2018, organele de inspecție fiscală constatând că acesta este un contract de vânzare-materiale de construcții, iar devizele de lucrări, servicii de închiriere Doka, cofrajele de scânduri și salariile și contribuțiile datorate de EF3 SRL și refacturate societății nu dovedesc prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal.

Referitor la aceste achiziții de lucrări, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că:

*Cu factura nr. 1144/31.10.2018 societatea și-a dedus TVA în sumă de ... lei pentru "lucrări conform contract nr. C5/15.10.2018 conform deviz de lucrări din 31.10.2018" în valoare de .... lei.*

Devizul conține conține lucrări executate cu manitou conform anexa factura nr. ... de 2L1 lei, cofraje din scânduri de rășinoase pentru turnarea betonului în valoare de L2 lei, servicii închirieri Doka în valoare de L3 lei, combustibil conform bon consum în valoare de L4 lei, salarii în valoare de L5 lei, contribuție 2,25% în valoare de L6 lei și cheltuieli indirecte 8,88% în valoare de L7 lei.

Organul de soluționare a contestației constată, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, că prin contractul nr. C5/15.10.2018 părțile au convenit vânzarea-cumpărarea de materiale de construcții și nu executarea de lucrări, așa cum s-a facturat, iar **din devizul anexat facturii nu rezultă ce lucrări de construcții concrete, efective au fost executate** de EF3 SRL în favoarea societății contestatoare, în condițiile în care:

- în cazul lucrărilor executate cu manitou incluse în deviz se face referire la anexa unei facturi nr. ..., neprezentată, pentru lunile septembrie și octombrie 2018, **fără prezentarea de situații de lucrări întocmite pentru serviciile real executate, așa cum chiar părțile au convenit la art. 4.4** din contractul de prestări de servicii nr. C3/03.09.2018, iar documentul "calcul preț/oră lucrări manitou" atașat cuprinde doar tariful de manoperă/oră de l/p lei;

- în cazul cofrajelor din scânduri în valoare de L2 lei este anexat un bon de consum nr. 1144/31.10.2018 conținând 2 pagini, cu numeroase poziții, **fără numerotare**, cu cantități și preț unitar, **fără valoare**, dar cu un total valoric de L2 lei, **de diverse materiale** (*adezive, bandă teflon, baterii varta, ciocan, clești, cuie, holșuruburi, drișcă, "ecotaxa", mătură, profile, set șurubelnițe, pară duș, silicon, vopsea, șaibe etc.*), **ceea ce demonstrează că în "deviz" au fost menționate cofraje de scânduri inexistente, materialele înscrise în bonul nr. 1144/31.10.2018 nefiind nici pe departe cofraje de scânduri și nedovedind ce fel de lucrări de construcții au fost executate, în ce perioadă și în ce volum;**

- serviciile de închiriere Doka în valoare de L3 lei figurează la o poziție (nenumerotată) în același bon de consum nr. 144/31.10.2018 cu următoarele mențiuni "chirie macara", cantitate "1" și preț unitar "L3", **informații din care nu reiese de niciun fel despre ce închiriere este vorba, pentru ce perioadă și pentru ce tarif, de natură să justifice prestarea serviciilor de închiriere la valoarea înscrisă în deviz;**

- **nu există niciun bon de combustibil în valoare de L4 lei și nici alte documente care să justifice sumele referitoare la salarii înscrise în devizul menționat în factura nr. 1144/31.10.2018.**

*Cu factura nr. 1188/29.11.2018 societatea și-a dedus TVA în sumă de .... lei pentru un deviz de lucrări în valoare de .... lei, care conține lucrări executate cu încărcătorul rotativ multifuncțional în valoare de L1 lei, cofraje din panouri și scânduri de rășinoase pentru turnarea betonului în valoare de L8 lei și materiale în valoare de L9 lei.*

Nici din acest deviz anexat facturii **nu rezultă ce lucrări de construcții concrete, efective au fost executate** de EF3 SRL în favoarea societății contestatoare, în condițiile în care:

- în cazul lucrărilor executate cu încărcătorul este prezentat doar un document "calcul preț/oră lucrări manitou" ce cuprinde doar tariful de manoperă/oră de l/p lei, **fără prezentarea situației de lucrări întocmită pentru serviciile real executate, așa cum chiar părțile au convenit la art. 4.4** din contractul de prestări de servicii nr. C3/03.09.2018;

- pentru cofraje și materiale este prezentat bonul de consum nr. 188/29.11.1018 conținând 2 pagini, cu numeroase poziții, **fără numerotare**, cu cantități și preț unitar, **fără valoare**, dar cu un total valoric de L10 lei, **de diverse materiale** (*bandă ambalare, bandă avertizare, bic marker, beton, bocanci, roabă, cizmă protecție, coadă mătură, cuie, discuri de debitat, furtun spiralat, ruletă, dreptar, lanț sudat, nisip, lopată, bec, pantofi, pensulă, sacosă, șort, email, vopsea universală* etc.) și de servicii (chirie panouri, evacuare moloz, prestări servicii buldoexcavator), **fără să rezulte care anume lucrări de construcții s-au executat cu materialele respective, în ce perioadă și în ce volum, ce cantitate de cofraje a fost închiriată, pentru ce perioadă și cu ce tarif ori ce servicii s-au prestat cu buldoexcavatorul, în ce perioadă și cu ce tarif.**

*Cu factura nr. 1247/31.12.2018* societatea și-a dedus TVA în sumă de ..... lei pentru un deviz de lucrări din 31.12.2018 în valoare de .... lei conform contract nr. C5/15.10.2018, care conține materiale în valoare de L11 lei, combustibil conform bon consum în valoare de L12 lei, salarii L13 lei, 2,25% contribuții L14 lei și 0,5% cheltuieli indirecte în valoare de L15 lei.

Se constată că **din devizul anexat facturii nu rezultă ce lucrări de construcții concrete, efective au fost executate** de EF3 SRL în favoarea societății contestatoare, în condițiile în care:

- pentru materiale este anexat un bon de consum nr. 1247/31.12.2018 conținând 11 pagini, cu foarte numeroase poziții, **fără nicio numerotare**, cu cantități și preț unitar, **fără valoare**, dar cu un total valoric de L11 lei, **de diverse materiale** (*racord, reducție, niplu, piulițe, prelungitor, produse curățenie, pungă, izolație, chit, lacăt, lanț fierăstrău, lavoar, mâner mobilă, mobilier baie, mufă, discuri, duraziv, duză, europaletă, vopsea, fosă septică, garnitură, coturi, cronotermostat, diluant, calorifer, centrală termică, colector, coliere, butoi, burghiu, adeziv, antigel, baterie, măhuri, cuie, roabă, mănușă, șaibă, ruletă, set fixare, silicon, sifon, supapă, țeavă, teu, tub apă* etc.), **o parte dintre ele fiind înscrise cu semnul minus la cantități** și de servicii (*chirie panouri, așternere beton asfaltic, evacuare moloz, prestări servicii buldoexcavator, transport autobasculantă, transpot autobetonieră*), **fără să rezulte ce lucrări de construcții s-au executat cu materialele respective, în ce perioadă și în ce volum, ce cantitate de cofraje a fost închiriată, pentru ce perioadă și cu ce tarif ori ce servicii s-au prestat cu buldoexcavatorul și ce transporturi s-au efectuat, în ce perioadă și cu ce tarif;**

- pentru consumul de combustibil s-au anexat patru facturi de la F emise în data de 15.11.2018, 30.11.2018, 15.12.2018 și 31.12.2018 emise pe numele EF3 SRL, **fără să existe niciun bon de consum** din care să reiasă cantitățile consumate în raport de utilajele/mijloacele de transport utilizate;

- sunt prezentate două state de salarii pe luna decembrie 2018 ale salariaților societății EF3 SRL pentru un brut de B1 lei, respectiv B2 lei, **fără să**



**reiasă ce lucrări au executat respectivii salariați pentru societatea contestatoare în luna decembrie 2018.**

Concluzionând, în cazul facturilor nr. 1144//31.10.2018, nr. 1188/29.11.2018 și nr. 1247/31.12.2018 societatea contestatoare ABC SRL și-a dedus TVA pentru **lucrări pretins executate** de societatea afiliată EF3 SRL în baza unui contract nr. C5/15.10.2018, deși obiectul acestuia este de vânzare-cumpărare materiale de construcție. Societatea are încheiat un contract cu nr. C6/01.08.2018 al cărui obiect îl constituie executarea de lucrări de construcție la un bloc de locuințe, însă acest contract prevedea un preț convenit de l/x euro/mp suprafață construită determinată pe baza situației de lucrări emise pe baza lucrărilor efectiv executate.

Or, societatea nu a prezentat devize ori situații de lucrări întocmite din care să reiasă suprafețele construite ori categoriile de lucrări de construcții executate în favoarea sa de EF3 SRL. Dimpotrivă, devizele de lucrări anexate celor trei facturi **nu specifică de niciun fel ce lucrări de construcții concrete, efective ar fi fost executate**, cum ar fi săpături, fasonare și montare armături, cofrare, turnare betoane, zidărie, izolații, gletuire, vopsitorie, montare gresie și faianță, realizare instalații etc. **și nici în ce volum ori în ce perioadă au fost realizate lucrările respective. Dimpotrivă**, deși facturile sunt pentru lucrări, deci pentru prestări de servicii, din modul de întocmire a devizelor anexate reiese că în fapt s-au facturat **materiale de construcții, utilaje și echipamente, din simpla înșiruire a acestora neputându-se stabili nici de către un observator avizat lucrările efectiv executate raportat la cantitățile** din bonurile de consum prezentate ca documente justificative, spre exemplu: **cofrajele din scânduri sunt justificate prin consum de adeziv, bandă telefon, drișcă, șurubelnițe, șaibe și mături, fiind evident că aceste materiale nu reprezintă cofraje; betonul este facturat împreună cu cizme de protecție, cozi de mătură, discuri de debitat, șorturi, vopsele, emailuri, becuri fără nicio legătură logică între ele, de natură să releve lucrările executate; o parte dintre cantitățile de materiale sunt trecute cu semnul „minus” în bonurile de consum, deci nu aveau cum să se consume în vederea executării unor lucrări de construcții; nu există nicio logică în consumul a 0,033 cantitate dintr-un holtșurub ori 0,011 dintr-un diblu pentru montaj (bonul nr. 1188/29.11.2018) ș.a.**

Nici înscrierea **în bonurile de consum “materiale”, în sume globale, a serviciilor** (de genul închiriere cofraje, așternere beton, transport, evacuare moloz, servicii buldoexcavator) **nu permite identificarea concretă a serviciilor efectiv executate, în ce perioadă, cu ce tarif ori în ce volum, consumul de combustibil este înscris în devize fără să existe bonuri de consum și alte documente care să justifice consumul în raport de utilajele și autovehiculele utilizate, iar cheltuielile salariale sunt înscrise în devize fără să reiasă ce lucrări au executat salariații, manopera convenită, orele lucrate.** De asemenea, în cazul lucrărilor executate cu încărcătorul cuprinse în facturile nr. 1144//31.10.2018 și nr. 1188/29.11.2018 nu au fost prezentate situațiile de lucrări, ci doar un deviz cu tariful de manoperă orar, fără să se poată astfel determina volumul real al serviciilor real prestate, așa cum chiar părțile au convenit la art. 4.4 din contractul de prestări de servicii nr. C3/03.09.2018.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatoarei, “devizele” invocate ca justificând executarea unor lucrări **neprecizate din punct de vedere al naturii lor**

**concrete și al volumului executat** nu sunt nici întocmite conform dispozițiilor Ordinului nr. 1568/2002 și, mai ales, **nici nu furnizează acele informații strict necesare pentru a justifica că factură împreună cu devizul anexat îndeplinește condițiile obligatorii prevăzute la art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE cu privire la conținutul facturilor**, din care trebuie să reiasă “cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate”, așa cum s-a reținut și în jurisprudența CJUE anterior prezentată, **adică acele elemente care prin gradul de exactitate și de detaliu pot permite identificarea lucrărilor pretins executate.**

De altfel, prin contestația formulată (pg. 9) societatea nici măcar nu încearcă să justifice ce categorii de lucrări de construcții au fost executate și au făcut obiectul serviciilor facturate de EF3 SRL cu facturile nr. 1144//31.10.2018, nr. 1188/29.11.2018 și nr. 1247/31.12.2018 în baza contractului de vânzare-cumpărare de materiale de construcții nr. C5/15.10.2018, motivațiile aduse vizând alte categorii de servicii ori ignorând că în cazul facturilor nr. 1144//31.10.2018 și nr. 1188/29.11.2018 nu există decât devize orare.

În condițiile în care, așa cum s-a arătat în precedent, “devizele” atașate celor trei facturi plus documentele suplimentare (bonurile de consum) **nu permit identificarea categoriilor de lucrări de construcții executate și nici volumul lor, nu poate fi verificată nici îndeplinirea condiției de fond, esențială, a deducerii în materie de TVA, și anume ca achizițiile facturate să corespundă unor lucrări efective, concrete, cuantificate** întrucât numai acestea pot fi considerate ca fiind utilizate în folosul unor operațiuni taxabile, motiv pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de **P32 lei** din facturile respective.

*c. În cazul facturilor nr. 1139/31.10.2018 (TVA .... lei), nr. 1185/29.11.2018 (TVA .... lei), nr. 1222/14.12.2018 (TVA .... lei) , nr. 1223/14.12.2018 (TVA .... lei), nr. 1274/30.01.2019 (TVA .... lei), nr. 1275/30.01.2019 (TVA .... lei), nr. 1287/01.02.2019 (TVA .... lei) și nr. 1288/01.02.2019 (TVA ... lei) societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de P33 lei conform anexelor la RIF prezentate pentru servicii constând în închirieri de utilaje de construcții – macara, buldoexcavator și miniîncărcător – conform contractului nr. C4/01.08.2018 și lucrări efectuate cu manitou conform contractului nr. C3/03.09.2018 și facturate de EF3 SRL.*

Cu privire la aceste servicii societatea a prezentat devize în care se precizează perioada serviciilor, număr de zile, tariful zilnic și valoarea serviciilor, iar în unele cazuri sunt prezentate și pontaje și state de plată salariați.

Referitor la aceste achiziții de servicii organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere că facturile sunt însoțite de simple devize, care nu sunt însoțite de documente justificative din care să reiasă persoanele care au prestat aceste servicii/lucrări.

Organul de soluționare a contestației constată că în cazul contractului nr. C4/01.08.2018 este vorba de **servicii de închiriere utilaje, unde tariful este stabilit în euro pe lună**, la cursul zilei din data facturării și unde se prevede obligația locatorului EF3 SRL **de predare către societatea contestatoare în calitate de locatar utilajele închiriate. Or, această stipulație contractuală**

**induce ideea că au fost închiriate doar utilajele, nu și personalul deservent, astfel că nu se poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală în privința nenominalizării salariaților locatorului care să fi prestat servicii cu utilajele închiriate, în lipsa unor constatări clare, explicite, din care să rezulte dacă închirierea utilajelor implica ori nu și punerea la dispoziție de personal care să le manevreze.** De asemenea, în cazul lucrărilor executate conform contractului nr. C3/03.09.2018 ce fac obiectul facturilor de la acest punct există situații de lucrări și deize orare, iar din statele de plată prezentate reiese că cel puțin un salariat (Ion Viorel – stat de plată salarii ianuarie 2019) era angajat ca operator manitou.

Cu adresa nr. XXX/2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală o analiză punctuală a documentației aferente fiecărei facturi pentru care nu s-a acceptat deducerea TVA, inclusiv printr-o cercetare la fața locului, însă prin răspunsul transmis KKK/2020 organele de inspecție fiscală nu au efectuat o astfel de analiză, preluând aceleași constatări din raportul de inspecție fiscală, **fără să identifice acele elemente care să contribuie la conturarea situației fiscale în legătură cu aceste servicii, în raport de natura lor și de documentația adecvată naturii serviciilor respective.**

Astfel, se constată că situația de fapt fiscală cu privire la serviciile de închiriere utilaje ori la executarea lucrărilor cu manitou evidențiate în situațiile de lucrări anexate facturilor **nu a fost cercetată complet și clarificată de organele de inspecție fiscală**, iar pe baza documentelor existente la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate concluziona dacă serviciile evidențiate în situațiile de facturi au fost sau nu efectiv prestate, în temeiul dispozițiilor Codului de procedură fiscală anterior învederate urmează a se desființa parțial decizia de impunere și pentru TVA în sumă de **P33 lei**, aferentă serviciilor evidențiate în facturile nr. 1139/31.10.2018, nr. 1185/29.11.2018, nr. 1222/14.12.2018, nr. 1223/14.12.2018, nr. 1274/30.01.2019, nr. 1275/30.01.2019, nr. 1287/01.02.2019 și nr. 1288/01.02.2019 emise de EF3 SRL, astfel încât organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală și să facă constatări complete și edificatoare cu privire la serviciile în cauză, pe baza cărora să se poată concluziona dacă sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă pentru exercitarea de către societate a dreptului de deducere în cazul acestor servicii.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, decizia de impunere nr. F-SX ZZZ/2020 emisă în urma inspecției fiscale urmează a fi menținută în ceea ce privește TVA analizată la pct. 3.1 și pct. 3.3 lit. b din prezenta în cuantum de P1 lei și P32 lei = PR lei, iar contestația ABC SRL respinsă pentru această sumă, respectiv desființată în ceea ce privește TVA analizată la pct. 3.2, pct. 3.3 lit. a și pct. 3.3 lit. c pentru TVA în sumă de P2 lei + P31 lei + P33 lei = PD lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației pornind de la deficiențele inspecției constatate prin prezenta decizie, cu respectarea reglementărilor fisvale aplicabile.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 alin. (1) și alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal,

aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 7 alin. (3), art. 124 alin. (2), art. 113 alin. (1) și alin. (2), art. 131 alin. (2), art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

### **DECIDE:**

**1.** Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX ZZZ/2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX TTT/2020 pentru TVA în sumă de **PR lei**.

**2.** Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX ZZZ/2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX TTT/2020 pentru TVA în sumă de **PD lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.